

ЛІТЕРАТУРА:

1. ДСТУ ISO 9001 : 2001. Системи управління якістю. Вимоги.
2. Крейг Роберт Дж. ИСО 9000 : Руководство по получению сертификата о регистрации : [пер. с англ. Н. П. Плетневой / Роберт Дж. Крейг. - М. : Редакционно-информационное агентство "Стандарты и качество", 2001. - 184 с. - (Серия "Дом качества"; вып. 9).
3. Хімічева Г. І. Наукові основи проектування інтегрованих систем управління якістю продукції (послуг) на базі міжнародних стандартів : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня доктора техн. наук : 05.01.02 / Г. І. Хімічева. - К., 2007. - 39 с.
4. Роль документации при создании эффективной системы менеджмента качества / [Т. Полховская, Н. Ващенко, И. Назарова и др.] // Стандарты и качество. - 2004. - № 6. - С. 66 - 72.
5. Гончаров Е. Наш паровоз вперед ... застрял / Е. Гончаров // Стандарты и качество. - 2005. - № 5. - С. 82 - 85.
6. Клепиков А. С. Вопросы управления научно-технической деятельностью в национальных стандартах и МС ИСО 9001:2000 / А. С. Клепиков, О. А. Сидуленко, В. М. Головкин [Электронный ресурс]. - Режим доступа : <http://www.scc.tpu.ru/download/articles/article2.doc>.
7. Юзьків Я. М. СУЯ у науково-дослідних установах : аспекти документування / Я. М. Юзьків, І. В. Лазько // Стандартизація, сертифікація, якість. - 2006. - № 5. - С. 48-55.
8. Полякова Н. М. Документування системи управління якістю у науково-дослідних установах: відповідність міжнародним вимогам / Н. М. Полякова, І. В. Лазько // Інформаційний бюлетень Міністерства промислової політики України з стандартизації, метрології та управління якістю. - 2007. - № 4. - С. 39-50.
9. Волков О. І. Системи якості вищих навчальних закладів : теорія і практика / О. І. Волков, Л. М. Віткін, Г. І. Хімічева, А. С. Зенкін. - К. : Наук. думка, 2006. - 301 с.
10. Адлер Ю. Возможность применения метода структурирования качества (QFD) в условиях университета для определения содержания программ обучения на основе ожиданий потребителя / Ю. Адлер, Е. Тишина // Развитие через качество - теория и практика : VI междунар. конф. - Тольятти: изд. Фонда "Развитие через образование", 2002. - С. 300-315.
11. ДСТУ ISO/TR 10013:2003. Настанови з розроблення документації системи управління якістю.
12. Бешелев С. Д. Математико-статистические методы экспертных оценок / С. Д. Бешелев, Ф. Г. Гурвич. - М. : Статистика, 1980. - 263 с.

N. Poliakova, I. Lazko

REGULATORY AND METHODOLOGICAL SUPPORT TO IMPLEMENTATION OF PRODUCT QUALITY MANAGEMENT SYSTEM IN LINE WITH REQUIREMENTS OF STANDARD DSTU ISO 9001:2001

In article existing approaches to standard and methodical maintenance of introduction of a control system with quality of production (QMS) according to requirements DSTU ISO 9001:2001 are analysed. On the basis of an operational experience in the field of quality SE "IAP" and Severodonetsky branch of Institute последипломного formation and remote training of the East Ukrainian university of a name of Vladimir Dalja the structure of documentation QMS is offered, the technique of formation and optimisation of "consumer" requirements to a complex of the standard documentation with use of a method of structurization of function of quality (further - QFD), constructed "the quality House" - matrix QFD is developed.

Key words: quality management system, structure of the documentation of a quality management system, method of structurization of function of quality (QFD), "the quality House", standard and methodical maintenance.

© Н. Полякова, І. Лазько
Надійшла до редакції 23.04.2009

УДК 336.225.674

ПЛАНУВАННЯ В АУДИТІ

ГАННА ВЕРІГА,

*кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку й аудиту
Донецького державного університету управління*

ДАР'Я САЗОНОВА,

Донецький державний університет управління

У статті розглянуто сутність планування в аудиті з точки зору методу й організації аудиту. Сформульовано задачі та охарактеризовано види планування на різних організаційних рівнях аудиторської діяльності. Розкрита роль планування в досягненні якості аудиторських послуг.

Ключові слова: аудиторська діяльність, планування, стратегія, тактика, метод, організація, етика, якість, результат.

Постановка проблеми. У Глосарії термінів Міжнародних стандартів аудиту (МСА) планування

(planning) визначене так: планування включає розробку загальної стратегії та детального підходу щодо

№ 4 (95) червень 2009 р.

очікуваного характеру, часу та обсягу аудиту [1]. Тобто за допомогою цього інструмента аудитор прагне забезпечити реалізацію стратегії та розробити тактику своїх дій. Стратегія в широкому розумінні - це спосіб дій, лінія поведінки кого-небудь [2]. А тактика означає сукупність способів та прийомів для досягнення мети.

Якщо мати на увазі стратегію аудиту як виду діяльності на загальноукраїнському рівні, її можна сформулювати таким чином: розвиток професії; формування ринку аудиторських послуг; створення суспільного іміджу. На рівні аудиторської фірми стратегія означає успішну діяльність на ринку аудиторських послуг. Якщо говорити про стратегію аудиторської перевірки, то вона полягає в наданні якісної послуги. Таким чином, стратегічне планування є актуальним на всіх організаційних рівнях аудиторської діяльності й здійснюється керівництвом вищого рівня: Аудиторською палатою, якщо йдеться про стратегію аудиту як виду діяльності, керівництвом аудиторської фірми, якщо йдеться про стратегію діяльності конкретної аудиторської фірми.

Другою стадією процесу планування є розробка тактики реалізації обраної стратегії, тобто конкретизація довгострокових програм, розробка конкретних указівок для забезпечення досягнення цілей та налагодження процесу реалізації стратегічного плану. Тактика є логічним продовженням стратегії. Вона співвідноситься з конкретними діями, і її розробка дає швидкі, зримі результати, тоді як результати стратегії можуть проявитись через роки. Тактичне планування та управління реалізацією програм є функцією середньої управлінської ланки: комітетів Аудиторської палати України, її регіональних представництв, а в аудиторських фірмах - керівництва аудиторських груп, які безпосередньо здійснюють аудиторські перевірки та надають послуги.

Планування - дієвий інструмент підвищення якості аудиторської діяльності. Проблема якості в аудиті є центральною перманентно, оскільки відповідальність аудитора за результат своєї роботи дуже висока й ризик його помилки при оцінюванні ним перевіреної фінансової інформації має бути зведений до мінімуму. На сучасному етапі розвитку українського аудиту, загальна історія якого вкладається всього в 15 років, уже можна говорити про об'єктивну спроможність вітчизняних аудиторських фірм та аудиторів забезпечити прийнятні на міжнародному рівні стандарти якості [3].

Аналіз останніх публікацій і досліджень. Планування в аудиті здійснюється відповідно до МСА 300 "Планування". Застосування стандартів в аудиторській діяльності є обов'язковим, згідно зі статтею 6 "Стандарти аудиту" Закону України "Про аудиторську діяльність" [4].

МСА 300 приписує аудиторів здійснювати планування з метою ефективного проведення аудиторської перевірки, оформляти план перевірки документально, з описом очікуваного обсягу й ведення роботи. Але точна форма та зміст плану не можуть бути тотожними й завжди залежатимуть від розмірів суб'єкта господарювання, складності перевірки, а також від застосування аудитором конкретних методик і технологій. Отже, вирішення цих питань як методологічно, так й організаційно віддається на розсуд аудитора чи аудиторської фірми, які можуть розробляти внутрішньофірмові стандарти. Не кожна аудиторська фірма в змозі розробляти власні стандарти, тому необхідна зовнішня методична до-

помога. Така допомога надана в навчальному посібнику [5]. В іншій навчально-методичній літературі, присвяченій застосуванню стандартів у вітчизняній аудиторській практиці, зокрема [6], питанням планування приділена увага лише фрагментарно. У посібниках із аудиту планування зазвичай розглядається лише як початковий етап аудиторської перевірки, хоча планування як елемент методу та організації в аудиті можна трактувати значно ширше. Аудиторська палата України, яка координує всю аудиторську діяльність у країні, зокрема Комісія зі стандартів і практики аудиту, рішень щодо питань планування не приймала [7].

Зазначені проблеми стосуються, у першу чергу, тактичного планування. Щодо стратегічного планування, воно в МСА 300 та методичній літературі не розглядається взагалі.

Метою статті є розкриття змісту планування - стратегічного та тактичного - як дієвого засобу підвищення ефективності та забезпечення якості аудиторської діяльності в Україні.

Виклад основного матеріалу. Історично аудит виник заради захисту інтересів власників в отриманні достовірної, правдивої та повної фінансової інформації про стан та результати діяльності об'єктів їхньої власності. Характерною рисою сучасного аудиту є прийняття відповідальності не тільки перед власниками, а й перед громадськістю: клієнтами, кредиторами, урядами, роботодавцями, працівниками, інвесторами, діловими та фінансовими колами, а також іншими зацікавленими особами, які покладаються на чесність та об'єктивність професійних бухгалтерів, саме до яких належать аудиторів. Отже, місію аудиту можна визначити як сприяння забезпеченню громадського інтересу в надійній та якісній інформації. Згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів, цілі бухгалтерської професії й, зокрема, аудиту полягають у виконанні роботи відповідно до найвищих стандартів професіоналізму, досягненні найкращих результатів і, загалом, у задоволенні зазначених вище громадських інтересів. Такі цілі вимагають задоволення чотирьох основних потреб суспільства в аудиті, показаних на рис. 1.

У вирішенні проблеми задоволення суспільних потреб в аудиті дуже важливу роль відіграє стратегічне планування на загальнодержавному рівні. Воно здійснюється Аудиторською палатою України та потребує координації діяльності всіх її комісій: із сертифікації та освіти аудиторів, зі стандартів та практики аудиту, моніторингу та законодавчого регулювання аудиту, із зовнішніх зв'язків та інформаційного забезпечення аудиту, із контролю якості та професійної і дисциплінарної етики. Процес стратегічного планування логічно поділяється на етапи, які можна представити у вигляді моделі, наведеної на рис. 2.

Процес стратегічного планування циклічний. Кожний цикл закінчується оцінкою обраної стратегії та, при необхідності, її корегуванням. Подальші цикли базуються на попередніх та полягають у координуванні, корегуванні та забезпеченні реалізації обраної стратегії.

Подібна модель може бути складена для рівня аудиторської фірми з визначенням місії організації, формулюванням цілі її діяльності тощо.

Аудиторська фірма або незалежний аудитор, що здійснює аудиторську діяльність одноосібно, є центральними гравцями на ринку аудиторських послуг, тому плануванню на цьому організаційному рівні слід приділяти особливу увагу. Планування як вид уп-

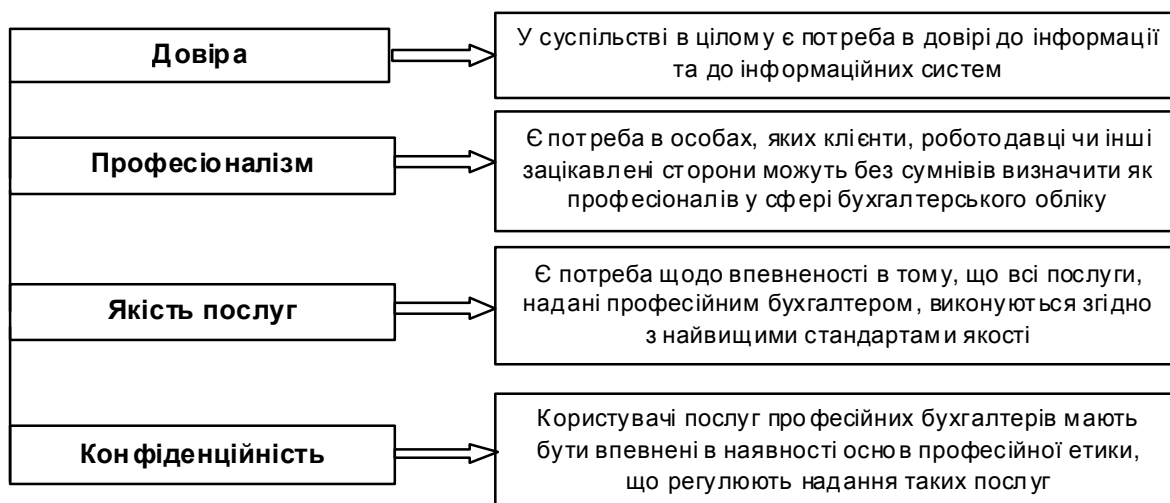


Рис. 1. Основні потреби суспільства в аудиті.

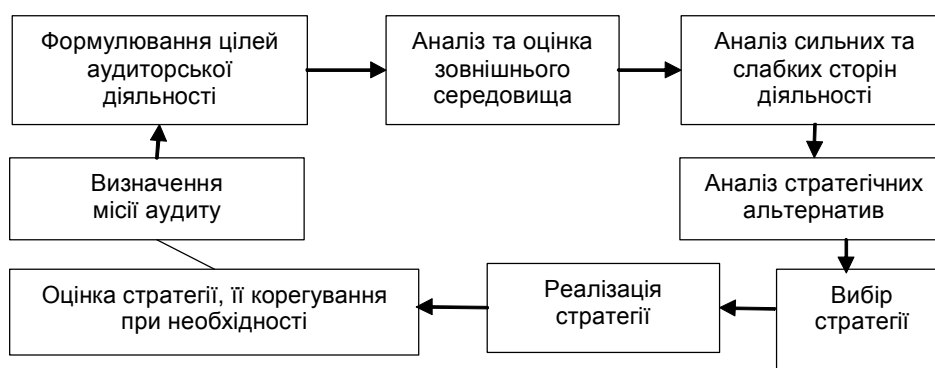


Рис. 2. Модель процесу стратегічного планування аудиторської діяльності.

равлінської діяльності в загальному вигляді передбачає виконання таких кроків:

- постановка цілей і завдань, тобто визначення мети;
- складання програми дій для досягнення цілей;
- аналіз стану об'єкта та визначення його можливостей;
- виявлення необхідних ресурсів та їх джерел;
- доведення планів до безпосередніх виконавців;
- вибір методів оперативного контролю.

Планування супроводжує діяльність аудиторської фірми (аудитора-підприємця) постійно, і види його можна конкретизувати відповідно до цілей та задач кожного етапу діяльності. Детальність планів та складність організації процесу планування визначається багатьма умовами, серед яких: розмір та напрямки діяльності аудиторської фірми, портфель замовлень, тривалість договірних відносин із замовниками, характер угод та терміни їх виконання тощо.

Можна виділити два принципові види планування: таке, що забезпечує перспективу діяльності аудиторської фірми (аудитора), та планування виконання конкретних замовлень.

Перший вид планування не пов'язаний безпосередньо з аудиторськими перевірками та наданням послуг, він здійснюється вищою управлінською ланкою фірми та подібний до стратегічного планування аудиторської діяльності на загальнодержавному рівні.

Другий вид планування здійснюється спочатку вищим керівництвом аудиторської фірми, а після визначення виконавців - керівництвом аудиторської групи, яка буде безпосередньо виконувати замовлення. На кожному етапі конкретної угоди із замовником планування вирішує різні задачі, починаючи з визначення стратегії перевірки або надання послуги, продовжуючи розробкою тактики дій для якісного виконання замовлення та закінчуючи корегуванням, у разі потреби, розробленої програми. Таким чином, планування конкретних угод поділяється на три самостійних етапи: стратегічне, поточне та оперативне. Планування безпосередньо не потрібне лише на завершальному етапі виконання угоди, коли підводяться підсумки роботи, але навіть і тоді необхідно аналізувати та враховувати набраний досвід для більш якісного планування подальших угод, тобто перспективного планування діяльності аудиторської фірми.

Види планування діяльності аудиторської фірми, їх зв'язок із етапами цієї діяльності та характеристика (зміст) етапів на прикладі аудиторської перевірки (як базового та найскладнішого виду аудиторських послуг) наведено на рис. 3.

Планування є органічним поєднанням методу, який визначає етапи планування та їх зміст, а також організації, яка являє собою послідовність та взаємопов'язаність цих етапів. Для досягнення кінце-

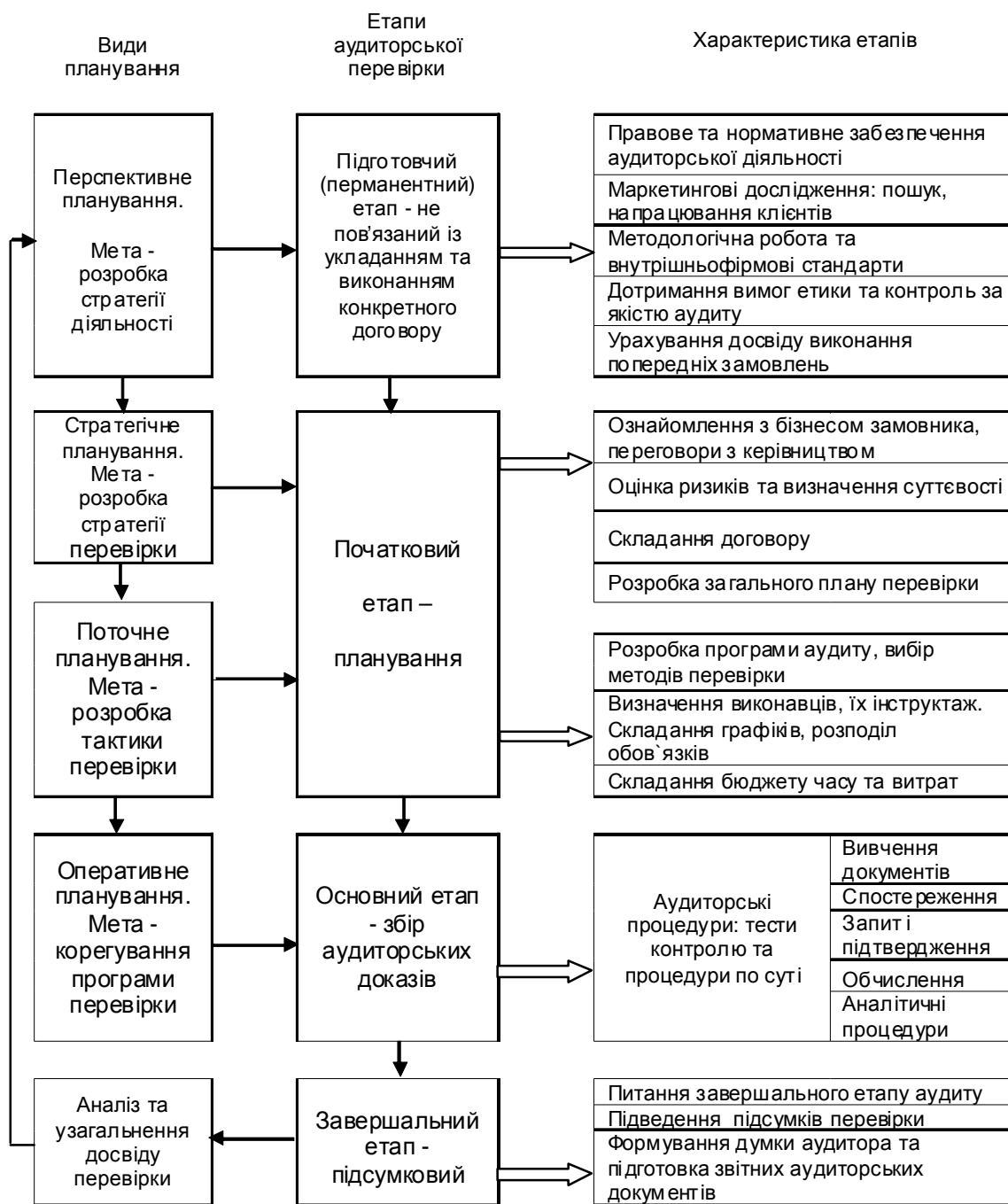


Рис. 3. Види планування та їх зв'язок із етапами аудиторської перевірки.

вого результату у вигляді якісних послуг необхідним також є дотримання фундаментальних принципів, сформульованих у кодексі етики професійних бухгалтерів: чесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка, дотримання технічних (методологічних) стандартів. Окремо слід виділити важливість створення всіх умов для виконання вимог забезпечення незалежності аудитора.

Взаємозв'язок методу, організації та етики схематично відображено на рис. 4 у вигляді загальної моделі аудиторської діяльності.

Наведена модель може застосовуватись до будь-яких організаційних рівнів та складових процесів аудиторської діяльності (планування, визначення

ризиків і суттєвості, документування, збір доказів, контроль якості тощо), тобто для планування на макро- або мікрорівнях.

Планування є ефективним інструментом управління, якщо воно узгоджене з іншими процесами в аудиті. Так, безпосередньо при плануванні аудиторської перевірки необхідно керуватися, окрім МСА 300, також МСА 310 "Знання бізнесу" та МСА 320 "Суттєвість в аудиті".

Висновки

У статті сформульовано задачі та охарактеризовано види планування на різних організаційних



Рис. 4. Загальна модель аудиторської діяльності: взаємозв'язок методу, організації та етики.

рівнях аудиторської діяльності, виходячи з місії аудиту в суспільстві. Показано стратегічне планування як основа забезпечення задоволення потреб будь-яких користувачів результатів аудиту.

Новизна та актуальність дослідження полягає у висвітленні ролі стратегічного планування, яке забезпечує перспективу аудиторської діяльності в цілому та аудиторської фірми зокрема, тобто як на макро- так і на мікрорівнях. Запропонована принципова модель стратегічного планування в аудиті на загальнодержавному рівні, яка може бути інтерпретована на рівні аудиторської фірми.

Уперше розглянуто сутність планування в аудиті як органічне поєднання методу, організації та етики. Їх взаємозв'язок показано у вигляді загальної моделі аудиторської діяльності, прийнятної для будь-яких процесів в аудиті.

У статті детально розкрито роль планування в досягненні якості аудиторських послуг.

Перспективами подальших досліджень у цьому напрямку є аналіз та узагальнення досвіду вітчизняних аудиторських фірм у плануванні своєї діяльності для гарантованого забезпечення якості послуг, що надаються.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Міжнародні стандарти аудиту, надання впевненості та етики: Видання 2006 року - К. : Аудиторська палата України, 2006. - 1144 с.
2. Стратегія. Новий тлумачний словник української мови у 4-х томах. Т. 4 / В. Яременко, О. Сліпушко. - К. : Аконіт, 1998. - С. 417.
3. Драч В. І. Наступний крок: забезпечення якості аудиторських послуг / В. І. Драч // Аудитор України. - 2009. - № 5-6 (155-156) - С. 60-61.
4. Про аудиторську діяльність: Закон України від 22 квітня 1993 року № 3125-XIII (в редакції Закону України від 14 вересня 2006 року № 140-V) // Урядовий кур'єр. - 18 жовтня 2006р. - № 195. - С. 6.
5. Аудит. методика документування [за заг. ред. академіка АЕНУ, д.е.н., проф. І. І. Пилипенка]. - К. : Інформаційно-видавничий центр Держкомстату України. - 2003. - 457 с.
6. Аудит: Застосування міжнародних стандартів в аудиторській практиці України [за заг. ред. І. І. Пилипенка]. - К. : ТОВ "ІАМЦ АУ "СТАТУС", 2005. - 172 с.
7. Рішення АПУ. Офіційний сайт Аудиторської палати України. [Електронний ресурс]. - Режим доступу : http://www.apu.com.ua/content.php?lang=ukr&c=showris.php&doc_type=1

H. Veriga, D. Sazonova

AUDIT PLANNING

Planning essence is considered in an audit from the point of view a method, and also organizations, their intercommunication. Tasks are formulated and the types of planning on the different organizational levels of public accountant activity are described. A planning role is exposed in achievement of quality of public accountant services.

Key words: public accountant activity, planning, strategy, tactic, method, organization, ethics, quality, result.

© Г. Веріга, Д. Сазонова
Надійшла до редакції 27.03.2009